

[論 説]

調庸帳と我国古代の決算報告制度
—— 調庸帳と勘会と風土記の関係性について ——

田 中 孝 治

1 はじめに

筆者は、かねてより、和式会計の起源を考える場合、四度公文の制度全体¹を見ていかなければならないという考えであった。正税帳や出挙帳の検討を行ったし（田中孝 2014, 107-131）し、初期荘園における「経営の収支報告書」や、「租帳」についても見てきた（田中孝 2016）。四度公文の中で会計と関係すると思われるものは、正税帳以外では、「調帳」である。しかしながら、筆者は、この「調帳」については、検討したことはなかった。

周知のように、我国古代律令制度における税は、「租・調・庸」である。これらのうち、「租」については、正税帳で決算報告されている。「調」については、「調帳」というものが作られていた。「調帳」は、諸国の貢調使が上京して持参した帳簿である（古藤 1994, 1647）。「調」は、税であるので、調帳は納税申告書ということになる。調帳については、会計研究者で誰も扱ったことはない。

そこで、本稿では、調帳がどんなものであるか、また、その会計監査（勘会）はどうなっていたかについて検討してみたいと思う。

2 調庸帳とは

2.1 「摂津国調帳案」と「常陸国調帳の漆紙文書」について

『国史大辞典』を引くと、「調」は、古代律令制下の基本的税目の一つで、和訓を「つき」、「みつき」という。物納租税の中心として、官人への禄をはじめとする諸種の用途に充てられ、律令国家の主要な財源とされた。『大宝令』、『養老令』の規定では、調は絹・絁・糸・綿・布などの繊維製品を中心とし、そのほか鉄・鋤・塩や雑多な海産物など（調雑物）を、それぞれ郷土の所出に応じて輸納させることになっていた（鎌田 1988a, 562）と、説明されている。租が田積賦課（田租）であったのに対して、調は、人頭税であった。男子の 21 歳から 60 歳を正丁、61 歳以上を次丁、17 歳から 20 歳を中男として、正丁を 1 とすれば、次丁はその二分の 1、中男は四分の 1（早川 1995, 124-126）の割合で賦課された。

また、「調帳」は、古代律令制下の公文書の一つで、諸国から毎年京送される調の物品について、その品目・数量、およびそれを負担した丁数などを書き上げた帳簿であり、四度使²の一つである貢調使によって調の現物とともに京進された（鎌田 1988b, 631）、と説明されている。そして、調帳の遺存例としては、従来は、保安元年（1120）頃のものとして推定される**攝津國調帳案**（九条家本『中右記』裏文書）が知られるのみであったが、近時茨城県石岡市の鹿の子 C 遺跡から、延暦頃のものとしてみられる**常陸国調帳の一部が漆紙文書**として出土している（太字引用者、鎌田元 1988b, 631-632）と書かれている。このことは、拙著でも述べた（田中孝 2014, 250）。そこで、先ずこれら二つの「調帳」についてみていきたいと思う。

2.1.1 攝津國調帳案³

攝津國調帳案については、律令制が崩れた時期の物で（＝引用者）、「全く形骸化した様相を示す」（鎌田 1988b, 631-632）ものであるという指摘があった。

これに対して阿部猛は、『平安遺文』第十巻に収める攝津國大計帳案（補 43 号・44 号）・正税帳案（補 45 号）・租帳案（補 46 号）・出拳帳（補 47 号）・調帳案（補 48 号）は保安元年（1120）頃のもものとされる注目すべき史料である。これらの史料は以前の帳の引き写しという性質を持つが、まったく現実味がないかというところでもない。帳そのものの検討は今後の課題であるが、12 世紀においても律令制の政治支配の原則・理念が生きていることの意味をまず評価したいと思う（阿部 1969, 214）と述べられている。さらに川尻秋生も、「この帳簿群には、平安初期まで遡れる要素が複数含まれている。それらを抽出・検討することによって、従来不明であった平安初期の国衙財政を解明できる可能性を秘めている」（川尻 2010, 128）とされている。

さて、調帳の様式である。同じ税の報告書であるので、**正税帳**の様式と変わらないと思われる。拙著で述べたように、正税帳の様式は、国内の正税を総計した**首部（総計部）**と、**各郡部**から成っている（田中孝 2014, 109）。後述するが、この様式は、同じく諸国から中央へ上申する**風土記**も同じ体裁を取っている。風土記については、第 4 章で検討する。

残念ながら、攝津國調帳案の首部は切れていて全貌が明らかではない。最初に神社の封戸の一部が書かれている。次に調として納入される物の名前と数量が続く。この点に関して、大塚徳郎は、調帳案記載の品目は延喜主計式記載の

図表 1 攝津國調帳案

有馬郡			
管郷			
大帳定課丁			
惣除散調丁			
輸調乾元錢			
大帳後死丁			
免調錢			
例損戸丁			
免調錢			
大依羅神戸			
難波大神戸			
大神封戸			
廣田神戸			
生田神戸			
定納官丁			
輸調乾元錢			
薦			
折薦			
葉薦			
木器貳佰物			
陶器			
鍛冶戸調丁			
輸錢			

出典 竹内理 1965, 111-112

調の規定通りであり、その数量と丁の負担割合についても、同式の畿内の調の規定と大体において同じである（大塚 1970, 18）と、述べている。したがって、形骸化したものでは決してないといえる。

次に郡部である。郡部は、完全と思われるものが多いように感じる。郡部が分かれば、首部も想像がつく。首部は、郡部の総計なので同じ様式のはずだからである。

攝津國調帳案の郡部には、住吉郡、百濟郡、東生郡、西成郡、嶋上下郡、川邊郡、武庫郡、菟原郡、八部郡、有馬郡、能勢郡の十一郡が記載されている。その内、図表 1 がその有馬郡の部である。

様式を見ていただきたい。まず、有馬郡の郷数が来ている。その後に、大帳（計帳）から丁数が記載される。つまり調が賦課される人数である。次にそれから差し引かれる人数 が記載され、その内訳（大帳作成後死亡、例損戸⁴、封戸⁵）が続く。そして、官（中央）に納めるべき人数 が算出されている。

延喜式の巻第二十五、主計寮下には、次のような調庸帳勘会についての条文が存在するが、そこから読み取れる計算方法と同じである。

「凡勘_二調庸帳_一者、皆據_二大帳人数_一、若大帳之後更有_二出入_一、依_レ實勘之、即除_二神寺諸家封戸_一、據_下應_レ定_二納官_一物_下」（虎尾 2007, 912）

（凡そ、調庸帳の勘会は、大帳（計帳）の人数によって行え。もし、大帳を作成した後、さらに出入りがあれば、実人数によれ。すなわち神寺、諸家の封戸を除いて官に納めるべきものを定めよ。）

さらに の次には、調として納められる品物名（a～d）が列挙されている。a の薦（コモ）は、折薦と、葉薦が納められている。両方とも、延喜式の摂津国の調の品目にも見える。葉薦は、イネ科の大形多年草マコモ（真菰）の葉を編んで作った席（ムシロ）のことであり、折薦は、折り返して作った菰席。畳床使われた狭い薦のことである（虎尾 2007, 1392-1393）。b の木器、c の陶器も納められていることが分かる。陶は、「すえ」と読み、須恵器のことである⁶

(虎尾 2007, 857)。これら以外にも銭が調として納められていたことが分かる⁷。

以上が、攝津國調帳案の様式である。歴名は記されていない。実際問題として、課税量（納入額）と納入品目が分かればいい訳であるし、歴名まで記載していたら紙の分量が多くなってしまからだと思われる。歴名は、課税の台帳である大帳（計帳）の計帳の手実に記載されているからである。

それでは次に、常陸国調帳の方を見てみたいと思う。

2. 1. 2 常陸国調帳の一部の漆紙文書

漆紙文書の出挙帳については、すでに拙書（田中孝 2014, 118-120）で検討した。常陸国調帳の一部は、その出挙帳と同じ茨城県石岡市の鹿の子C遺跡から出土したものである。一五八号竪穴住居跡から発見された 220 号の漆紙文書がそれである。我国は、古代から漆を利用している。漆は高級品であった。^{うるし}漆紙文書とは、古代の人々が漆の状態を良好に保つため、漆を容器に入れ、紙で蓋をした。紙は漆が染み込んでいるために腐食せずに、廃棄されても地下に遺存したものである。

図表 2 が漆紙文書の常陸国調帳の一部である。財団法人茨城県教育財団の調査報告書（以下、単に報告書と称す = 引用者）によると、七片を接合して復元したとのこと。1 行目から 3 行目上部にかけて原周縁部が残っており、推定復元直径は約 19 cm。2 行目の冒頭の「合」字の上に周縁部の紙がめくれて折れ重なっており、漆容器のフタ紙に用いられた際、本文書面が外側になっていたことが知られる。紙背にも別文書が記されているが、その右下部には漆が厚く付着して文字が読み取りにくくなっている。本文書が第一文書と

図表 2 常陸国調帳の一部（漆紙文書）

		合	郡
		甘	郷
		大	帳
		見	
	輪		
	調		
	白		
紺	絶	二	
絶	八	百	
五	足		
足			
丁	丁	十	
廿	卅	八	
	二	足	

出典 財団法人茨城県 1983, 118

考えられる。文字は大きく、行間は心々で 2.7 cm 前後、墨痕は淡く判読しにくい。が界線は施されていないようである、と記述されている（財団法人茨城県 1983, 118-119）。

まず郡名を記し、ついで菅郷数と大帳見定課丁数とをあげ、さらに輸調物の数量とそれを負担する丁数とを列記することから、本文書は、常陸国某年調帳の郡部記載の一部とみられると、記述されている（財団法人茨城県 1983, 119）。この様式は、先に見た攝津國調帳案からも頷けるところである。

報告書は、ここに記載されている郡について、官郷数二十とあるところから、『倭名類聚抄』における常陸国各郡と比較し、断定はできないものの一応久慈郡当たりの可能性が強いこと、もしそうであるなら配列順序からして末尾に近い部分とみることができよう（財団法人茨城県 1983, 122）としている。

また、本文書の年紀は不明であるが、同じ遺跡から出土した他の漆紙文書からみて、奈良末～平安初期のものである可能性が強いとしている（財団法人茨城県 1983, 121）。さらに、報告書は、本文書は、常陸国の国衙に留め置かれた調帳の案とみられるものであるが、初めて律令時代における実例が発見された意義はきわめて大きいものと言えよう（財団法人茨城県 1983, 121）、と記述している。

三行目からは、調として白と紺などの絶（あしぎぬ）⁸ が納められていたことが分かる。報告書は、この調帳の記載内容、すなわち白絶二百 十八疋、紺絶八疋 丁卅二と、 絶五疋 丁廿という情報から、賦役令絹絶条を勘案し、また、続日本紀の記事と照合して、千二百人分であり、この調は郡の五分の程度のものであろうと推定している（財団法人茨城県 1983, 122）。

以上、二つの調帳から、それがどういうものであるかということが分かったと思う。両者とも、我国古代の姿を知るための重要な手掛かりとなり、史料的价值は大きいものと思われる。しかしながら、前者は、本になった帳はあると思われるが、あくまでも様式を示したものであり、「案」である。また後者も、「漆容器の蓋紙に用いられたものであり、紙背にも別の文書が記されており」

(財団法人茨城県 1983, 118)、廃棄されたものである。おそらくメモ、下書き、または各郡の集計など作成の中間段階のもので、実際に中央に進上されたものではないと思われる。

そこで、次節では「庸帳」の検討をしてみたいと思う。なぜなら、「庸帳」は、先に見た延喜式の調庸帳勘会条においても、「凡勘二調庸帳一者」というふうに、調帳と一括りにされており、幸い「神龜六年(729)志摩国輸庸帳」というものが現存しているからである。

2.2 神龜六年(729)志摩国輸庸帳について

庸は、古訓で「ちからしろ」という⁹。『養老令』賦役令によれば、正丁を一年間に十日間使役する歳役の制があり、実際にこの歳役に就かない者が、代わりに納める物品税でのことである。その最も一般的な品目は布で、正丁一人が布二丈六尺、次丁がその半分を負担し、中男と京・畿内の住人はこれを免除された。唐では、あくまで歳役(実役徴発)が主であったが、日本では令の条文こそ同様に規定しているものの、歳役が実際に行われたことはなかったのではないか。すくなくとも『大宝令』施行以後の庸は、実役徴発を全く前提としない物品税だったといえる¹⁰。庸の使途は、(一)衛士・仕丁・采女・女丁などの食料、(二)政府が雇う雇役民への雇直に大別できる。調と庸は、違いが使途による区分という色彩を薄めていったのも事実であり、ともに中央政府の財源の二種の税として同列に扱われることが多くなってゆく(寺崎 1993, 321-322)。また、諸国からの調物は庸物とともに、京納する定めであり、調庸物の運京にあたっては国司の一人が貢調使に任ぜられ、調帳(および庸帳)を弁官¹¹に進上し、民部省主計寮で勘会を受けた(鎌田 1988a, 562-564)。そういう意味で、調庸帳と一色単に呼ぶのではなからうか。川尻秋生は、律令制度が始まった頃には、「四度公文」の中で「調帳」は単独として数えられていたが、時代が進むにしたがって「調庸帳」として一具のものとして見なされるようになっていった(川尻 2010, 127)¹²と述べている。

図表3が、正倉院に納められている「神亀六年(729)志摩国輸庸帳」である。奈良国立博物館によると、これは、志摩国(現在の三重県、志摩半島の東部)の神亀六年における庸^{よう}の納入状況を記した文書のうち、冒頭部分が残ったものであるという。庸は労役の代わりに物品(布・米・塩など)を納める一種の税のことである(奈良国立博物館2014, 84)。現代でいえば、納税報告書である。正倉院に、正税帳は二十三通も残されている。それに引き換え、調庸帳はこれ一通である。

本輸庸帳は、実際に中央に上申されたものである。周知のように、正倉院文書というものは、中央に上申された文書のうち、不要になったものを、反故紙として写経所

に下げ渡したものである。したがって、正倉院文書の中に入っているということは、実際に中央政府に送られた報告書ということである。この輸庸帳は、中央に上申された唯一現存する調庸帳であるといえる。神亀六年志摩国輸庸帳は、日本古代史の研究者には知られているし、ある程度の研究成果もあると思われる。しかしながら、この実際に報告された報告書ということは、会計学的に考えて、誠の重要な事柄である。そういう意味において、会計学誌上で、この古文書を紹介することは極めて意義があると考えられる。

さて、それでは番号に沿って、この神亀六年志摩国輸庸帳を解説していきたい(翻刻文は、イタリック体で示す)。

本文書のタイトルである。志摩の国司が、神亀六年の輸庸帳を上申します(「解」とは、我国の古代律令制において下級の官司(被管)から、上級の

図表3 神亀六年志摩国輸庸帳

⑫	公納課丁玖伯貳拾壹 <small>平丁二百一十四</small>	⑪	伊雜神戶課丁陸 <small>平丁一百一十五</small>	⑩	輸庸塩捌斗貳升伍合 <small>平丁一百一十五</small>	⑨	貳籠貳斗貳升伍合	⑧	輸庸塩柒斗伍升 <small>平丁一百一十五</small>	⑦	粟嶋神戶課丁伍 <small>平丁一百一十五</small>	⑥	伊勢大神宮課丁壹伯叁拾 <small>平丁一百一十五</small>	⑤	輸庸塩壹拾玖斛玖斗伍升 <small>平丁一百一十五</small>	④	神戶參所、課丁壹伯肆拾壹 <small>平丁一百一十五</small>	③	輸庸塩壹伯肆拾玖斛伍斗伍升 <small>平丁一百一十五</small>	②	管郡貳、課丁壹仟陸拾貳 <small>平丁九百二</small>	①	志摩國司解 申神龜六年輸庸事
---	----------------------------------	---	--------------------------------	---	----------------------------------	---	----------	---	--------------------------------	---	--------------------------------	---	------------------------------------	---	------------------------------------	---	-------------------------------------	---	--------------------------------------	---	----------------------------------	---	----------------

出典 東京大学 1968, 385-386

官司（所管）にあてて提出される公文書の様式ことで、公式令に規定がある）。

志摩国管内には、二つの郡があります¹³。課丁は、1,062人で、その内訳は、正丁932人、次丁130人です。課丁とは、課役を負担する丁男の数である。

輸庸塩（庸として代納する塩＝引用者）¹⁴は、149斛5斗5升です。

神戸¹⁵は三か所（伊勢大神宮、粟嶋神戸、伊雑神戸）です。課丁141人、正丁125人、次丁16人です。

輸庸塩は、19斛9斗5升です。

（その神戸のうち＝引用者）伊勢大神宮の神戸は、課丁130人、正丁115人、次丁15人です。

輸庸塩は、18斛3斗7升5合です。（籠にして）61籠7升5合です。

粟嶋神戸は、課丁5人、正丁5人です。

輸庸塩は、7斗5升です。2籠1斗5升です。

伊雑神戸は、課丁6人、正丁5人、次丁1人です。

輸庸塩は、8斗2升5合です。2籠2斗2升5合です。

公納課丁は、921人で、正丁807人、次丁114人です。公納とは、神戸以外の一般の戸からの納税を指すものと思われる。

つまり、この年の志摩国では、庸塩のうち一割強が「伊勢大神宮」、「粟嶋神戸」、「伊雑神戸」に奉仕する神戸からのもので、残り九割弱が一般の戸からのものであった（奈良国立博物館2014, 84）。

以上が、神龜六年志摩国輸庸帳である。計算は、ピタリとあっている。いつもながら、古代人の計算力には驚かされる。試みに、アラビア数字を用い、横書きに分かりやすく作り直してみた。それが図表4である。計算の正確性が一目瞭然である。

図表4の式で、* **公納輸庸塩**は、古文書には出ていない。前述したように、この正倉院に残る輸庸帳は、冒頭部分のみで、後の部分は失われている。ただ、

図表 4 神龜六年志摩国輸庸帳（横書き）

志摩國司解 申神龜六季輸庸事				
	課丁（人）		輸庸塩（斛）	
官郡 2、課 丁	1,062	（正丁 932 + 次丁 130）		
輸庸塩			149.55	
神戸 3 箇所、課丁	141	（正丁 125 + 次丁 16）		
輸庸塩			19.95	
伊勢大神宮課丁	130	（正丁 115 + 次丁 15）		
輸庸塩			18.375	（61 籠 + 0.075）
粟嶋神戸課丁	5	（正丁 5）		
輸庸塩			0.75	（2 籠 + 0.15）
伊雑神戸課丁	6	（正丁 5 + 次丁 1）		
輸庸塩			0.825	（2 籠 + 0.225）
公納課丁	921	（正丁 807 + 次丁 114）		

官郡 2、課丁 = 神戸 3 箇所、課丁 + 公納課丁

神戸 3 箇所、課丁 = 伊勢大神宮課丁 + 粟嶋神戸課丁 + 伊雑神戸課丁

官郡 2、輸庸塩 = 神戸 3 箇所、輸庸塩 + * 公納輸庸塩

神戸 3 箇所、輸庸塩 = 伊勢大神宮輸庸塩 + 粟嶋神戸輸庸塩 + 伊雑神戸輸庸塩

計算により求めることができる。

官郡 2、輸庸塩（149.55） - 神戸 3 箇所、輸庸塩（19.95）

= 公納輸庸塩（129.6）

また、これを籠に換算することもできる。例えば、において、18.38 斛が 61 籠 + 0.075 であるので次の式で算出できる。

$$(18.375 - 0.075) \div 61 = 0.3$$

すなわち、1 籠は、0.3 斛となる。これは、でやっても同じ結果となる。したがって、公納輸庸塩を籠換算すると、432 籠となる。

$$129.6 \div 0.3 = 432$$

こうしてを復元すると、**輸庸塩壹伯貳拾玖斛陸斗 肆伯叁拾貳籠**となる¹⁶。

さらに、この の後には、官二郡、すなわち答志郡と、英虞郡の庸の量（額）が書かれていたと思われる。なぜなら、同じように地方から中央に上申された正税帳や風土記は、そうした様式になっていたからである。前述したように、正税帳も調庸帳も様式は、まず、巻頭に国内各郡部を総計した首部（総計部）があり、その後に各郡部が順次記載されている。首部と郡部とは、同じ様式で書かれている。後述するが、この様式は、同じく各国から中央に上申される**風土記**も同じである。まず巻頭に一国全体を纏めた**総記**が書かれ、その後に各郡部が続くという具合である。作成の順番は、まず郡部が作られる。郡司が郡衛で作成する。国司は、中央から見知らぬ土地に派遣されて来た、いわば都人である。それに対して、郡司の方は現地採用の役人であり、いわば地元人間である。やはり地元のことは、地元の人が一番よく知っているからである。郡衛で作成された書類が、今度は、国の中心的な役所である国衛に集まってくる。それを集計・清書して、正式の提出書類に仕上げるのが国司の仕事であると思われる。ただ、郡司がそれに立ち会う、または関わることもあったかとは想像される。

それはともかくとして、この輸庸帳も、失われてはいるが、明細の形で二つの郡の輸庸について書かれた部分が存在したと推測はできる。

以上、地方から中央に送られた四度公文の一つであるところ調庸帳について、三つの調庸帳取り上げて説明してきた。繰り返しになるが、特に神亀六年志摩国輸庸帳は中央政府に進上された唯一現存する調庸帳であり、それを会計学誌上に紹介することは、誠に意義深いことであると考えられる。

この章の終わりに確認しておきたい**重要な**ことは、調庸帳は、「**会計報告書か？**」ということである。もっとも我国古代に於ける調庸帳を、現代の会計学の尺度で測ることは無理があると考えられる。少し荒っぽい議論になるが、ここでは、通常いわれている3つの会計公準、すなわち(1)企業実態、(2)会計期間、(3)貨幣評価を当てはめて考えてみたい。そうすると、調庸帳は官庁会計ということで、(1)、(2)はクリアーできると思われる。問題は(3)である。すなわち、

調庸帳が貨幣額で評価され、貨幣表示されているかということである。

周知のように、我国最古の錢貨といわれる**和同開珎**が発行されたのは、和銅元年（708）のことである¹⁷。それ以前は、いわゆる**物品貨幣**、**現物貨幣**、**代替貨幣**と呼ばれるものが用いられていた。これらも貨幣であるし、和同開珎が発行された後も長く用いられていたと考えられる。

かつて、栄原永遠男は、錢貨以外に**貨幣的機能**を果たした物品として、**布**、**穎稻**、**地金**の銀を挙げている（太字引用者、栄原 1975、2-8）。また、滝沢武雄は、和同以前にも古くから**纒**、**綿**、**布**、**米**等が**物品貨幣**として用いられて来たと考えても誤りあるまいと述べ、適当な史料は見つからないがとしながらもくわ**秋登**、さらに銀についても同様の見方をしている（太字引用者、滝沢 1996、1-3）。これらの品は、皆、調庸品の中でも中心的な物品である。

いうまでもなく納入された調庸は、中央財政を支える処の大事な財源である。中央政府は、それらを経費として支出した¹⁸。前述したように、それらは、官人の給料になったり、衛士・仕丁・采女・女丁などの食料、政府が雇う雇役民への雇直になった。市大樹は、交易のための代価として、銀の他に、布、糸が充てられていたことが記載されている藤原宮出土の木簡を紹介している（市 2012、189-191）。また、吉川真司は、調庸で納入された布の一定量を「**常布**」として、価値表示体系の基礎とし現物貨幣的な性格を持たせていたことを指摘している（太字引用者、吉川 1984）。

確かに、和銅五年（712）の十二月には、次のような常布を錢に換算するため制も出されている¹⁹。

「諸国の送れる調庸らの物は、くにくに錢を以て換ふるに、どうよう錢五文を以て布一常ぜにもちかぬの
なすらに准ふべし」（青木・稲岡・笹山・白藤 1991、191）

この吉川の学説に乗って、武井紀子も庸布が貨幣的基準として機能した**常布**として納められ、仕丁や衛士たちは、受け取った庸布をもって京内で必要物資を購入したのであろう（武井 2014、118）、と述べている。

一方、和同開珎は発行された後も、初めのうちは、あまり上手く流通しなかつ

た。それで、中央政府は、色々な手を打った。武井によると、これは和同開珎の流通を促すための政策の一環として、布の代わりに調を錢で徴収することになったと考えられる（武井 2014, 115）と、している。前述した攝津國調帳案でも、錢が調として納められていた。また、ちくせんじょいれい舊錢叙位令²⁰を出したことは高等学校の日本史の教科書にも載っていることである。

その甲斐あってか、京・畿内を中心とした地域では徐々に錢が使われるようになっていった。京には東西に二つの市があったが、そこでの物品の売買は、錢によって行われた。そのため中央政府はもちろん、都の貴族や、中下級の官人まで錢を必要とし、受け取った調庸品を売却などして錢を確保した（栄原 1987, 293-314）。しかしながら、それ以外の地域（地方）では、依然として物品貨幣が機能していたと考えられる。

ところで、森明彦は、調庸制に現れる様々な財貨は同価関係の価値の連環を形成している国家的・法的・固定的な価値体系（森明 1998, 172）であるとして、次のような重要な指摘をしている。

すなわち、調庸制にあたっては、賦役令調絹絶条・賦役令歳役条ならびにおそらくそれに付随したであろう式に一丁あたりの貢納量がすでに所与のものとして規定されている。その輸量は、同一範疇の課丁の場合には同一であり、法的に差が生じることはない。このことは、課丁が別の物品の貢納を行うようになった場合、それまで何を貢納していたかはまったく問題にはならず、それと同一物品を納める他の同一範疇の課丁と同量を納めるようになることを意味する。それは調庸制の内部では、ある一定量の調庸物品がすべて同じ価値をもつものとして法的・国家的に定められた固定的な等価関係を結んでいるからである（森明 1998, 172）。

以上の森の指摘について解釈し、私見も交えて述べてみたい。

賦役令第十の 1 には、正丁一人についての調の品目とその納入量が掲載されている。また、同じく第十の 4 には、庸について規定されている。これは、調庸品目の換算基準になると考えられる。例えば、糸八兩と、綿一斤、布二丈二

尺は、同じ価値があるということである。さらにそれらは、雑物の鉄十斤、鋤三口、塩三斗とも交換できるということであり、交換比率が出るということである。このことは、ある調庸品を貨幣として使用することも可能とすることではなかろうか。さらに、前述したように、銭と布との交換比率も制度化されているので、調庸品のすべてについても貨幣に交換することもできるわけである。しかもそれは、国家的、法的に保証されたものであるということである。

栄原や滝沢が述べたように、絶、綿、布、米、鏝、銀などは、古くから貨幣的機能を果たした物品である。これらは、調庸品の中心的なものであった。さらに、これら以外の調庸品も貨幣として使用できる、または貨幣額に即座に換算できるものとするなら、調庸帳に掲載されている調庸物は貨幣評価の公準に当てはまるのではなかろうか。苦しい説明になったが、そのように考えることができるのであれば、調庸帳は、納税報告書であるとともに会計報告書でもあるといえる。

次章では、実際、調庸がどのように収納され、勘会されていたかについて検討したいと思う。

3 調庸の収納過程と調庸帳の勘会について

調庸帳の勘会については、調庸が京に運送され、収納される過程と関係が深いと思われる。その点については、武井紀子が見識のある説明を行っている(武井 2014)。そこで、武井の論稿と、武井が挙げた引用文献を頼りにしながら、自分なりに再構成することによりこの問題について考えて行きたい。

まず、武井は、中央財政のあり方は、定められた物品が、定められた分量・時期に納入されることが前提になる。現物貢納制に基礎を置く財政構造の弱点は、税物の貢納が滞ることであり、律令財政構造にはそれを最小限に留めるための機能が備わっていた。それが百姓から国郡、そして国郡から中央へ輸納される各過程における勘会機能である(武井 2014, 126)としている。

梅村喬は、その勘会について次のように述べている。

「律令財政の要となる民部省勘会制は、慶雲・和銅・養老期の八世紀初めにおける社会的矛盾を克服する目的で、中央集権的財政組織として完成が企てられた」（梅村 1978, 339）。

奈良時代の初め頃のことである。また、梅村は調庸の勘会について、調庸貢進の期間を、主に閑月においたため、地方からの行政報告と、それに基づく監査の時期も一定期間に定まっている（梅村 1978, 318）としている。

確かに、『賦役令』第十の3には、調庸の納入期間について次のような規定がある。

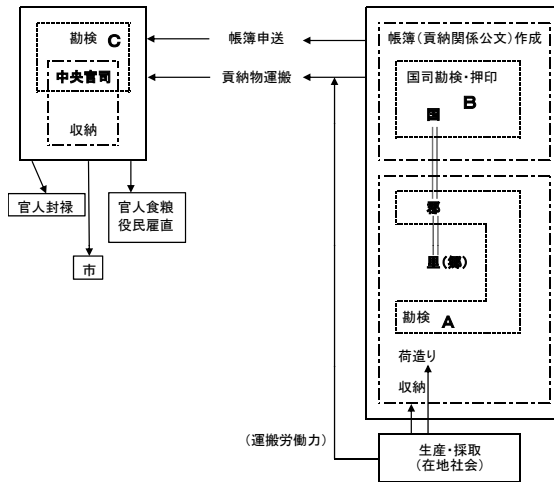
「凡そ調庸の物は、年毎に、八月の中旬より起りて輪せ。近き国は十月卅日より、中つめの国は十一月卅日、遠き国は十二月卅日より以前に、納れ訖へよ」（傍点引用者、井上・関・土田・青木 1976, 251）。

ここで、「八月の中旬」は旧暦なので、太陽暦では「九月中旬」頃になるものと思われる。正に農閑期を配慮してのことであろう。

さて、加藤友康は、調庸が現地で集められてから、中央に納入され、消費されるまでの図を描いている（図表5）。この図を見ると、中央に収納されるまで、全部で三回の勘検（A～C）を受けていることが分かる。この「勘検」は、研究者によっては「検収」と表現しているが、いずれにしても郡の段階（A）、国の段階（B）、そして中央政府の段階（C）の三度である。これらのうちCが、いわゆる「勘会」である。ここにおいて初めて、勘会に行きつくまでに、二回も勘検を受けていたことが分かる。すなわち、郡による物品の現物確認と、国による帳簿との照合という二段階のチェックを受けた（下線引用者、武井 2014, 126）、ということである。

また、今津勝紀は、「国司が派遣されて各郡でなされる『検校』に先立ち、郡司を主体とした物実の収納段階が存在したと考えられる。……郡衙における物実の収納過程は、郡司を主体とするであろう収納段階と、国司が派遣されてなされる『検校』段階の二段階により構成されていたことになる。……要する

図表 5 貢納と運搬の模式図



出典 加藤友 2005, 130

に『収納』段階では、官と公民とが直接対峙して、貢進物とそれを実際に負担するものとの確認がなされ、『検校』段階では貢納形態の調整＝貢納主体の確認がなされるわけである」（今津 2012, 116）と述べている。なお、「この『検校』段階における戸内の課丁構成の正確な把握は、**計帳**ないしそれに類する帳簿を基礎にしていたと考えざるをえないであろう」（太字引用者、今津 2012, 115）と、今津は述べている。

いずれにしても、地方（郡と国）において二度の勘検を受けた後、調庸物は、京へ送られる。貢納全体については国司が責任者となり、実際の納入隊を率いたのは貢調郡司であった（武井 2014, 126）。俣野好治によると、京へ到着した後、貢調郡司も国司に引見されて民部省出向いた（俣野 1980, 41）という。国司と貢調郡司等は、民部省に出向いた後、それぞれ別の手続きをとった。国司（貢調使）はそのまま民部省にとどまって日参し、数日間公文の勘会にあたった。その公文とは調庸帳と、貢調に先立って京進された**計帳**であると考えられ、

この手続きは調庸未進数の勘出を主眼としたものであったということができよう（太字引用者、俣野 1980, 42-43）と、している。

一方、貢調郡司等は民部省の録・史生等と共に大蔵省正倉院に向かい、そこで大蔵省録も加わって現物を勘会する手続に従った（俣野 1980, 43）。北条秀樹は、この調庸物の検収には少なくとも二十日間、時に応じてはそれ以上の期日を要することは明らかである（北条 1978, 128）と述べている。長岡京出土の木簡（荷札木簡＝引用者）を調査した北条によると、木簡には別筆の署名がなされているところから、それは受納官人のものであること、また、日付の近い木簡に別人が加署しているところから、収納担当官人は複数存在し交替でその任に当たっていたことを窺わせる（北条 1978, 127-128）としている²¹。

このことから、中央で行われる「勘会」は、国司が民部省で受ける書面審査によるものだけでなく、郡司が収納を行う場合の現物確認も含めて考えなければならないといえる。

さて、調庸の貢納と運搬の模式図（図表 5）を描いた加藤友康は、国司とともに郡司にも調庸物の運搬責任があるとしている。中央への貢納物の運搬納入の最終責任は国司が負うなかで、郡司の責任は貢納物の納入という物に即したものであり、貢納物の簿による数量的確認という抽象化された行政の責任は国司が負うという、国司と郡司の異なる国郡行政上のあり方が示されている（加藤友 2005, 145）と、述べている。このことについて、武井は、「生産・検校そして大蔵省への納入という一連の調庸輸貢が郡司の手によって担われたことは、国と郡の単なる職務上の問題だけではなく、国造ら在地首長層の流れを組む郡司による現物貢納というあり方を受け継いでいるとともえられよう」（武井 2014, 127）という見方をしている。

さらに、勘会を考えるに当たって、もう一つ「保管官司」と「出納官司」という概念がある。これを定義した俣野好治によると、「保管官司とは、地方から中央へ送信されてきた諸物資が消費に供される迄に、ある期間それを保存・管理しておく倉庫、あるいはそれに類した施設を有する官司を指し、出納官司

とは、保管官司へ諸物資を収納する場合や、保管官司から諸物資を出給する場合に、そうした手続きに關与する官司を指すものとする」(俣野 1980, 37)。
そして、保管官司としては、内蔵寮・大蔵省・民部省及び大膳職・大炊寮等の宮内省の被官をあげることができるとしている(俣野 1981, 54)。すなわち調を収納するのは大蔵省、庸を収納するのが民部省であり、また、調庸物のうち海産物などを保管するのは大膳職であり、年料舂米を保管するのが大炊寮である(武井 2014, 125)。一方、民部省や、その被官である主計寮・主税寮、及び宮内省は保管官司に物資が出入する際に關与した(すなわち出納官司 = 引用者)。特に民部省と主計寮は調庸物の麤悪・違期・未進のチェックという役割を担っていた(俣野 1981, 54-55) といっている。この点について、俣野は別の箇所で、物資の出納は、財政上重要な行為であったため、各省の官人が多数立ち会って行われた。また、物資が保管官司に収納される際には、出納諸司によってその品質検査や規定量の点検が行われ、それらの行為は当時「検納」と呼びならわされていた(太字引用者、俣野 1980, 44-45)、と述べている。

このように、調庸物の貢納については、地方における現物徴収の段階から中央での保管出納に於けるまで不正を防止する仕組みが出来上がっていたといえる。

ここで、調庸帳の勘会と会計報告について改めて考えてみたい。まず、図表 5 の (A) 郡の段階において、在地の百姓が納入した調庸物を収納し、荷造りをする役は郡司が担う。その場合、郡司は当然、不正がないかを点検をするであろう。異常がなければ、**収納物の目録**を作成すると思われる。これが調庸帳の郡部となる。郡司は、目録と調庸物とを持って国衙へ向かう²²。そして作成した目録を、国司に提出する。つまり郡司はここで会計報告を行っているわけである。国司は、国衙において、その目録と**計帳等**の書類と照らし合わせて**検校**(勘検)を行う。ここで、なぜ「等」と言ったか。確かに計帳を見れば課税対象者は分かると思う。しかしながら、第 2 章の「2.1.1 摂津国調帳案」で掲げた図表 1 で見たように、「大帳後死丁」があったり、何らかの免税に關す

る届出や、申請が出ていると思われるからである。国司はそれらの書類も合わせて勘検を行う。異常がなければ、国司は、中央への報告書を作成する。すなわち、その報告書が、調庸帳である。ここで、**各郡司が提出した目録は、調庸帳における郡部を作成するための材料**となる。したがって、調庸帳自体は、国衙で国司によって作成されるが、その材料となる郡部は、郡司が郡衙で作成するのであろう。

調庸帳は、調庸物の貢納と一緒に京へ上申される。前述したように、その場合、調庸帳は国司（貢調使）が民部省に持参しそこで勘会の手続きに入る。もちろん、調庸帳以外にも多くの書類の検査がなされると思われる。「調帳枝文」と呼ばれるものがそれであろう。『政事要略』五十七の交替雑事（雑公文）には、調帳枝文として以下の十一帳が挙げられている。

「調帳 庸帳 租帳 中男作物帳 脚直帳 浮浪帳 神戸調庸帳
損田七分以上帳 租税交名帳 大帳後死亡帳 仕丁資養帳」
(黒坂 1964, 426-427)

調庸帳を一具の主要簿と考えれば、租帳以下は勘会のための補助簿と考えられる。これら以外にも勘会に使われる書類があると思われる。

一方、現物（調庸物）の方は、貢調郡司と共に大蔵省に入りそこで品質検査を伴った勘会（検収）を受けた。民部省で行われる書面審査だけでは、当然ごまかしなどの不正が生じる恐れがあるので現物の確認も行ったと思われる。その場合、その納入される調庸物に関する書類（報告書）も付されているものと思われる。現物を確認するには、最低、調庸物の目録が必要である。それは、調庸帳の首部と同じような様式の書類は必要ではないかと考えられる。

加藤友康によると、調庸帳とは別に各官司ごとに進納すべき貢進物の種類・品目を記した^{もんぶん}門文と呼ばれる文書も作成された（太字引用者、加藤友 2005, 143）としている。北条秀樹は、まず門文は、物実の勘納に際する諸司毎、色数毎の納品明細書、勘会台帳的な公文であろう（下線引用者、北条 1974, 7）と述べている。

門文が一体どういう様式であったかは分からない。もしかしたら、調庸帳の首部と同じような様式であったかもしれない。また、この保管官司での検納にも二十日間を要したというのであるから、門文以外にも多くの報告書や書類が存在したのではなからうか。ただ、言えることは、この門文や、その他の報告書・書類も、国衙において国司の責任で作成されたものであったのであろうということである。

以上、調庸の収納過程と調庸帳の勘会について見てきた。勘会については、調庸が中央に納入される以前に現地で二度勘検を受け、中央でも書類と現物双方の勘会を受けるという三段階のチェック体制が出来上がっていた。

しかしながら、このような不正を防止する仕組みが出来上がっているにも拘らず、不正が行われていたことが『続日本紀』には記されている。例えば、和銅七年（714）四月二十六日に、太政官は以下のように奏している。

「諸国の租倉は、大小并せて積む数、文案に比校ぶれば、錯失することなし。斯に因りて、国司相替る日、帳に依りて承け付けて、更に勘驗へず。而るに、用ゐるに欠少多く、徒に虚の帳を立てて、本の実数無し。良に、国郡司らの検校せぬに由りて致せるなり。今より以後、諸国に倉を造らむに、率三等とせむ。大は肆仟斛を受く。中は参仟斛。小は貳仟斛。一たび定まる後は、文案を虚ること勿からしめむ」（下線引用者、青木・稲岡・笹山・白藤 1991，213）

つまり、諸国の大小の租倉に貯へた租稲の数量は、帳簿上は間違いもなく辻褄は合っているが、実際には不足している。これは国司が交替の日に、帳簿だけで承認して、実地検査をしていないから、**虚帳**（偽りの帳簿）を作るのである。これから作る倉は、大中小の三等に一定して、虚帳の作成を禁じる太政官の命令である。西岡虎之助は、この不足について、「國郡司が奸計（悪たくみ＝引用者）を行ひ倉中の官物を私用したによるのであらう」（西岡 1926，905）、と推測している。

このような不正は、歴史書には度々出てくる。調庸の収納過程から考えて、

不正は、現地の百姓、郡司、国司がそれぞれ単独で行うもの、百姓と郡司が共謀しているもの、或いは、郡司と国司が謀って行うもの等、いろいろな場合が考えられる²³。それらを防止するためには、確かな現地の情報が不可欠である。しかしながら、現地からの情報はあまり入ってこなかったものと思われる。インターネットはおろか電話も電信もない。自動車もなければ新幹線や飛行機もない。もちろん都人のほとんどは地方に行ったことはない。それが当時の状況である。したがって、巡察使をはじめとした地方行政監督機関の必要性がそこにあると思われる。拙書で述べたように、地方行政監督機関からもたらされる現地の情報がないとしたら、勘会は「絵に描いた餅」であり、正しい監査などとてもできないといえる。したがって、勘会と地方行政監督機関の関係が連携している間は、勘会の機能が有効に働いたと考えられる（田中孝 2014, 240、244）。

次章では、調庸帳や正税帳と同じ解であり、構造も同じである風土記について検討してみたい。

4 風土記と決算報告制度

『続日本紀』の元明天皇 和同六年（713）五月甲子条には、次のような風土記の撰進を命ずる記事がみえる。

癸亥 朔 二日 き ない しちだう くにくに こほり さと な よ じ つ
 「五月甲子、畿内と七道との諸国の郡・郷の名は、好き字を着けしむ。
 その郡の内に生れる、銀・銅・彩色・草・木・禽・獸・魚・虫等の物は、
 つばさ しきもく しる と ち よくせき さんせん げん や みやうがう しょう ころう あいつた
 具に色目を録し、土地の沃瘠、山川原野の名号の所由、また、古老の相伝
 ふる旧聞・異事は、史籍に載して言上せしむ」（青木・稲岡・笹山・白藤
 1991, 197-199）。

『国史大辞典』によると、これは

- (一) 郡・郷の名に好い字（漢字二字で表記）をつけよ、
- (二) 郡内の物品品目を列挙せよ、

- (三) 地味の肥沃程度を記せ、
- (四) 山川原野の名の由来を記せ、
- (五) 土地の伝承を記せ、

という五項目の要求と解される。この詔命に応じて各国から奉った解文を、のち、それぞれの国の「風土記」と呼ぶようになった。「風土記」とは地方誌の意で、漢籍の地誌標題（例、晋の周处撰の『風土記』）にならった命名である。六十余ヵ国全部が解文を提出したかどうか明らかでないが、ほとんどの国が編集したことは、逸文が多くあることから推定できる。現伝本はわずかに五ヵ国（常陸・播磨・出雲・豊後・肥前）で、うち完本は出雲だけにすぎない。詔命の受け取り方は、各国さまざまで、記事も各国庁の編述態度に差はあるが、(四) (五) に重きを置いている点は共通している。なお、平安時代以来、古典注釈書・歌学書・神道書などに引用されて伝わった断片を「逸文」といい、『釈日本紀』所引『丹後国風土記』の浦島伝承など著名である。逸文は上の五風土記以外の四十数ヵ国に及び、成立時期や伝来の信頼度に厚薄はあるものの、相当量にのぼる（下線引用者、植垣 1991, 306）²⁴、とある。

なぜ、風土記が正税帳や調庸帳と同じ中央へ送られることが分かるかという
と、公式令の上申文書の様式である「**解**」の体裁を取っているからである。例えば、常陸國風土記の冒頭の一行「常陸國司 **解** 申_ニ古老相傳舊聞_ニ事_ヒ（常陸ひたちの國こくの司つかさ、解げす。古老ふるおきなの相傳あひつたふるふることことをまを申ことす事）」（秋本 1971, 34-35）となっているし、播磨國風土記の賀古郡にも「又事與_ニ上解_ニ同（又、事ことは上かみの解げと同じ）」（秋本 1971, 262-263）とあることからもしっかりと分かる。

したがって、当時から「風土記」という名称で呼ばれていたわけではない。風土記という書名の初見は、平安時代に入ってからで、三善清行の意見封事（延喜十四年（914）執筆）に「臣去_ル寛平五年（893）任_{ゼラレ}備中介_ニ云々爰_ニ見_ル彼国_ノ風土記_ヲ」（秋本 1971, 8）であり、ずっと後のことである。

では、どうして「風土記」と呼ばれるかについては、それが地誌としてのイメージが強いからではないかと思われる。

すなわち、上記（一）から（五）の要求五項目の中で、（四）と、（五）に重点が置かれて書かれているからではなからうか。このことは、上記『国史大辞典』の引用文にもあった。

また、上記の引用文を執筆した植垣節也は、別稿において、五か国の風土記（常陸・播磨・出雲・豊後・肥前＝引用者）の記述内容の分析を行い、それを A、B、C に分類して、図表 6 を作成している（A は特に重視したもの、B は記事は載せてあるがそれほど目立たないもの、C は記事を探せばみつける程度でやや無関心といへるもの）（植垣 1972, 44-45）。

橋本雅之も、五風土記においては、精粗の差はあれ、おおむねこの五項目の要求を満たしている。そして、その記述の要求の中心をなすのが（四）、（五）の項目であることは改めて言うまでもないであろう（橋本 2007, 22）と、述べている。

肥後和男などは、播磨の風土記は全く地名説話集であるところにその著しき特色があると思ふ。諸國の風土記はいづれも地名の解釋に大なる努力を拂つてゐるが、それにしても播磨國風土記ほど徹底したものはない。これは徹頭徹尾地名傳説集であり、それ以外の何物でもない（肥後 1943, 266）としている。

これらのことは、前述した常陸國風土記の冒頭が（五）の古老の伝承から始まっていたことから頷けるところであろう。

さらに、風土記は、国文学の研究対象ともなってきた。それは、次のような理由によるものと思われる。

風土記の文章の骨格をなすのは六朝風の四字句を基本とする漢文である。それは地方官僚の学力を中央に示す好機とばかりに、漢籍の知識をふんだんに利

図表 6 現傳五か國風土記の記述内容の概観

豊 後 肥 前	播 磨	出 雲	常 陸	
	三、 四、 五	一、 二、 四、 五	四・ 五	A
一、 二、 四、 五	一		二	B
三	二	三	一、 三	C

出典 植垣 1972, 44-45

用しようとする当代の「文学」の手法で書かれている。そのため、古代地方の神話・伝承・地理・生活が知られるだけでなく、学問的、芸術的状況をも伝える貴重な資料となった（植垣 1991, 306）。

それに加えて、『国史大辞典』に引用の中にも出てきたように、「逸文」は、平安時代以来、古典注釈書・歌学書・神道書などに引用されて伝わった断片、だからである（植垣 1991, 306）。蓋し、文学書が、引用するのに（二）や（三）の要求項目を引用するわけがない。引用するなら、（四）の山川原野の名の由来や、（五）の古老の伝承であろう。したがって、（四）、（五）の要求項目はよく残っているのであろうし、また、目立つ物も多いのではなかろうか。

では、なぜこのようなことが可能だったのだろうか。風土記の数量表現を研究した奥田俊博は、風土記の書式は、同じ解文である正税帳や計帳に比して、基準化された査定体制が整っていなかったものと推察される。したがって、風土記の作成者は、自由な裁量権をもって、能う限り魅力と説得力を伴う価値を付して中央政府の査定に臨んだのではなかろうか。国によっては、地名説明記事を充実させたり、華麗な漢語表現を積極的に使用したのであろう。また、あるいは、地勢を数値化することで説得力を高める方針を取ったのであろう（奥田俊 2006, 31-32）と、述べている。

以上のようなことから、「風土記」とは、その名称が表すように、地理や、神話を記した書物であると思われるがちである。風土記をよく知らない人は、文学書と思っているのではなかろうか。実際、本稿が引用している二冊の「風土記」（秋本 1971）・（植垣 1997）は、文学全集に入っている。

しかしながら、中央政府の狙いは、（二）と（三）の把握にもあったのではなかろうか。律令政府が、中央集権化を強化するためには、まず財政制度をしっかりとさせることである。そのためには、なんといっても勘会を機能させることが重要になってくる。風土記からもたらされる情報は、勘会のための基礎資料になる。本章で、なぜ、突然、風土記について論じたのか。それは風土記が調庸帳の勘会に用いられた、或いは風土記撰進の目的の一つに勘会での利用も含

まれていたのではないかということに尽きる。

植垣節也は、自らが校注・訳をした『風土記』（植垣 1997）の「前文」（タイトル、古典への招待）において、次のような感想と疑問を呈している。

『常陸国風土記』について、お国自慢のような常世の国にたとえて豊かさを説きながら、さりとして天候不順の年はそうはゆかないと述べて課税の危険から身をかわす巧妙な姿勢がちらつくくらいのもので、これは官僚の現実的な保身術である（植垣 1997, 9）²⁵。また、『出雲国風土記』においても、（二）については、まことに多くて、あり過ぎるから、悉くは述べなかった。そうではあるが、止むを得ない事柄だけは「粗^{ほぼ}」あらましを挙げておいて「記趣」を成すためにすぎない、とあって、執筆者の本心は、「山・野・浜・海岸の所在、鳥・獣の棲息の場、魚・貝・海藻などの水産物の種目」はあまり書きたいことではなかったのではないかと思われる（植垣 1997, 9-10）。

そして植垣は、末尾の「解説」において、（二）、（三）の要求項目について次のような意見を述べている。

まず、（二）に似た法令として、『雑令』の九番目、十番目の条文を掲げている。

「凡そ国内に銅鉄出^{どうてつだ}す処^{ところ}有らむ、官と採^{くわん}らずば、百姓 私^{ひやくしやうわたくし}に採^とることを
 聴^{ゆる}せ。若し銅鉄を納^{をさ}めて、庸調^{ようてう}に折^へぎ充^あてば、聴^きせ。自余^{じよ}の禁^{きむじよ}処^{ところ}に非^ひざら
 むは、山川^{せんせん}藪^{そう}沢^{たく}の利^りは、公私^{くし}共^{とも}にせよ。

凡そ山^{せん}沢^{たく}に、異^い宝^{ほう}、異^い木^{もく}、及^{こむ}び金^{ごん}、玉^{ぎよく}、銀^{ぎん}、彩^{さい}色^{しき}、雜^ざ物^{ぶつ}有^{もち}りといふ処^{ところ}知^ち
 らば、国用^{こくよう}に供^くするに堪^たへば、皆^{みな}太^{たい}政^{せい}官^{くわん}に申^{まを}して奏^{そう}聞^{もん}せよ」（井上・関・
 土田・青木 1976, 476-477）

これらの法令について、前者は銅・鉄を採取するのは構わないが、官がしなかった場合に限ること、税（調庸＝引用者）のかわりに銅・鉄を納めてもよい。また、後者は珍しくて価値のある物の所在を知り、国の役に立つとして献^{けん}ずることができるなら、太政官を通して政府に届けよといっている（植垣 1997, 594）、と解説している。そして、「銀・銅・彩色」に関する限りのことである

が、これら『雑令』の規定が確実に大宝律令に存在していたら（滝川政次郎氏の復元では『雑令』は大宝令と養老令とに差異がない由）、また、厳密に守られていたら、和銅六年に政府はこんな要求をださなくてもよかったはずで、逆にいえば法令どおりにはなかなか報告は集まらなかったのも、改めて全国に産物の品目を提出させたのであろう（植垣 1997, 594）、と述べている。

さらに、植垣は、(三)の「土地の沃^こえたと^ゆ墾^ひせたと」は地味の肥沃の度合いを尋ねているので、当然、将来の税制の参考資料とするためである。したがって、各国ではなるべく上手に切り抜けたい（植垣 1997, 595）と述べている。

また、秋本吉郎も、自らが校注・訳をした『風土記』（秋本 1971）の「解説」の中で、第二項物産品目の記録は、朝廷への貢上物を規定する基礎資料として、また第三項土壤状態の記録は開拓移住域は班田制実施のための基礎資料として、共に新政整備のため以外の要求ではあり得ない（下線引用者、秋本 1971, 11）と、している。

風土記撰進の詔命は、和同六年（713）五月である。武井紀子によると、調の品目や数量の改定が和同から養老にかけての八世紀初頭前半に集中している（武井 2014, 116）、天平の頃に一段落したと述べている（武井 2014, 129）。この改訂の参考資料として風土記が使われた可能性はないのではなかろうか。

また、前述したように、律令財政の要となる民部省勘会制は、慶雲・和銅・養老期の八世紀初めにおける社会的矛盾を克服する目的で、中央集権的財政組織として完成が企てられた、と、梅村喬は述べた。ちょうど、風土記の撰進と重なる時期である。

ところで、現代の公認会計士監査において「予備調査」といって、監査する会社について前もって調べる²⁶。会社の沿革、本社や支店、工場の場所、

事業内容（例えばどういう製品を作っているか）、従業員数等は当然確認する。もちろん現代における会計監査が、古代の勘会に当てはめるのには、相当な無理がある。しかしながら、例えば上記の項目の中で、は、(二)に、

、 は、(三)に、 は、(四)、(五)に当たらないであろうか。このように考えるなら、蓋し、風土記の提出要求は、律令政府が予備調査のために畿内と七道諸国に出した詔命ではなかったのであろうか。

また、民部省は勘会を行う場合、当然風土記から得た情報を手元に持って事(勘会)に当たったとも考えられる。もちろん、前章で述べたように、調庸帳勘会において計帳がよりどころとなるのは確かである。しかしながら、風土記からの情報を把握したうえで勘会に臨むのと、そうでないのでは不正の発見度合いも違ってくるのではなからうか。(二)は、調庸物という課税対象可能物のリストとなるものである。また、(三)が分かれば、ある程度作物の収穫高を掴むための参考資料となるのではなからうか。どれくらいの土壌なら、どれくらいの収穫があるはずだとか。

天平二年(730)の夏四月甲子条には、次のような太政官処分の記事が掲載されている。

「国内より出す珍奇しき口味等の物は、国郡司蔽ひ匿して進らず。亦、
 乏しく少きに困りて進らぬこと有り。今より已後、物乏しく少しと雖も駅
 と伝とを限らず、便の任に貢進れ。国内に施行する雑事は、主典已上共
 に知れ。その史生、事に預りて失有らば、罪を科すこと亦同じからむ」

(青木・稲岡・笹山・白藤 1992, 233-235)。

風土記からの情報がなければ、こんな命令を出せないのではなからうか。

もちろん、風土記の他の要求項目が、勘会と全く関係ないわけではないと思われる。(四)、(五)の要求項目は、前述した巡察使などの地方行政監督機関が地方に赴く場合のガイドブックとなるものである。巡察使の初見は、天武天皇十四年(685)であり(林 1969, 71)、以後、監視の目を強化していったと思われる。さらに、それだけでは十分ではないとして、養老三年(719)七月十三日には、按察使が令外の官として設置されている(高橋 1955, 66)。風土記撰進の詔命が出た六年後のことである。これらの事柄も、風土記と無関係ではないのではないか。巡察使については、それを利用する目的で、また、按察

使に関しても風土記からの情報があるということが前提になっていたのではなかろうか。

5 おわりに

以上、本稿では、まず、調庸帳はどういうものであるかということについて、攝津國調帳案、常陸國調帳の漆紙文書、さらに神龜六年（729）志摩國輸庸帳を採り上げ検討した。そして、それらがどういう様式であるかがということを経験した上で、調庸帳は、納税報告書であるとともに会計報告書でもあるといえると述べた。

次に、調庸の収納過程と調庸帳の勘会について検討した。そして、勘会については、調庸が中央に納入される以前に現地で二度勘検を受け、中央でも書類と現物双方の勘会を受けるという三段階のチェック体制が出来上がっていることが分かった。ここで、注意することは、会計報告書が二度作成されていることである。まず、郡司が郡衙で作成するものである。これは、国に送られ調庸帳作成の材料となるものである。また、国司も国衙において各郡から送られてきた報告書をまとめて、中央に上申するための報告書を作成する。それがすなわち調庸帳ということになる。したがって、このように考えるなら、蓋し、郡司と、国司の双方に会計責任があると考えられないだろうか²⁷。

最後に、調庸帳や正税帳と同じ解であり、構造も同じである風土記について検討した。筆者としては、珍しくこの論文を、「起承転結」のスタイルで書いている。「転」とは、いうまでもなく「風土記」である。その風土記が、勘会に関係しているとは、誰も考えなかったのではなかろうか。歴史学、とりわけ古代史を研究されてきた方々からは、「とんでもないことを言う奴だ!」と叱責されるかもしれない。

風土記については、前述してきたように「地誌」と考えられているし、文学としても研究されてきている。

風土記編纂の意図については、『日本書 志』という説が有力視されているという。橋本雅之によると、三浦佑之の説であるという。そこで三浦の説を紹介するわけであるが、その前に『日本書 志』の『志』について説明しなければならないと思う。『志』は、紀伝体の『志』である。少しでも歴史に詳しい方ならご存知であると思うが、「紀伝体とは、中国における歴史叙述の体例であって、司馬遷が『史記』を著して紀伝体を採用してから、歴代の正史はみなその体をとった。紀伝体は、一書を本紀・列伝・志・表の四部に分け、本紀では皇帝の動静を編年順に記し、列伝では諸臣の伝記を述べ、志では天文・律暦・礼儀・音楽・職官・地理・食貨など部門別に歴史の推移を述べ、表は年表・系譜を記す。四者相まって歴史の全容を明らかにしようとするもので、編年体が年月順に諸事実を混じえて記す弊を救おうとしたものである」（下線引用者、坂本 1984, 165）。

それでは、三浦の説の説明に入る。三浦によると、初め、(我国の=引用者)史書の構想としては、紀・志・伝の揃った『漢書』など中国正史を踏まえた『日本書』がもくろまれたのだが、実際に成立したのは帝紀と系図だけであった。おそらく『日本書 紀』とされていたものが、転写されるうちに『日本書記』になってしまったと考えられる。したがって、『日本書』の構想自体が頓挫した後に登場した書名は、『続日本紀』以下の正史はそれを受け継ぐことになったらしい (三浦 1995, 17)。

もし、我国の史書が、『日本書』として構想されていたとすれば、現存の『日本書記』として成立した「帝紀」部分（『日本書・記』にあたる）以外に、
書 の体裁を整えるために『日本書・志』や『日本書・列伝』がもくろまれねばならない。……そして、地理志 の構想は、結果的には、いわゆる『風土記』撰録として結実することになったらしい。朝廷の内部で律令が撰定され史書（日本書記=引用者）が編纂されている最中に、各国に対して出された史籍の編纂命令は、その時期から考えても内容からみても、間違いなく『日本書・志』の構想を実現するための資料収集する目的で企てられたものである（三浦

1995, 23-25)。

橋本雅之によると、近年ではこの説が認められつつあり、新編日本古典文学全集『風土記』解説もこの立場をとる（橋本雅 2007, 15）、としている。

橋本の言うところの『風土記』解説は、次の箇所だと思われる。

「……国史編纂と地方誌編術の官命とは、同じ時代気運の上に立つ並行的な企画事業で、一を以て他の従属とするにはあまりに大規模な事業であったのである。 当時政治文化諸般の範を殆ど大陸に仰ぐ時代趨勢にあったから、我が地方誌編纂の官命も大陸の地誌類によって触発された事業であったと概観し得る」（秋本 1971, 11-12）。

三浦佑之は、理由はどうあれ、「地理誌」編纂の基礎資料の収集は一筋縄ではいかなかったらしい。そしていつの頃からか、「日本書」の構想自体が頓挫し、初期の目的とは別なたちで、上申された「解」のいくつかは、「風土記」という名を与えられて後世に伝えられることになった（三浦 2016, 25）と述べている。

さらに、荊木美行は、日本古代の律令国家が、あらゆる点で、中国の制度を範としていることを考えると、ひとり風土記のみが例外あるとはいいいがたい（荊木 2009, 19）とし、いくつかの事例を基として、風土記撰進の通達とその編纂には、唐代の地理誌の影響が考えられるのではないかと述べている。

これらの学説は説得力もあり、その通りであると思われる。

ただ、解説の著者、秋本吉郎は、次のようにも述べている。

「風土記の編述には、大陸地誌に類同する地方誌をわがくににももとうとする意図の含まれていたことが考えられるが、より本質的には大陸的なあり方を範と仰ぎつつ、わが地方政治を大化の新政の意図に沿って整備しようとするにであったとすべきであろう」（傍点引用者、秋本 1971, 12）。大化の改新については無かったという説もあり、門外漢の筆者にはなんともいえないことであるが、この時期の我国は、律令（大宝律令、養老律令）とい

う法もでき、その法を実質的に実のあるものにするためにも、中央集権化をより強固なものにしていくという課題があったのではないかと思う。そうでないとしたなら、郡内の物品品目を列挙せよと、地味の肥沃程度を記せ、という要求項目が二番目と、三番目めに書いてあるはずがないのではなからうか。それだけ重要な要求項目であるので上位に書かれていたのではなからうか。

ただ、フタを開けてみたら、(四)、(五)の要求項目に重点が置かれて提出されていたし、逸文にも(四)、(五)が多い。しかしながら、逸文だけが残っている風土記の失われた部分においても、(二)、(三)の部分が軽く扱われていたという保証はない。もしかしたら、(二)、(三)の要求項目も結構取り上げられていたかもしれない。

風土記は、中国の影響を受け、「日本書」を想定して構想されたものかもしれない。しかしながら、蓋し、風土記は、中集権化の強化 財政制度の整備 勘会を強化する目的もあって、各諸国に提出を命じたものではなかったのであろうか。

もっとも、日本古代史はおろか、歴史学を全く専攻としなかったものの考えることであるので、見当はずれな見解かもしれないし、幼稚なレベルのものであるかもしれない。しかしながら、これは以前にも書いたことがあるが、歴史学の分野では、中世以前の新たな史料が発見された場合には、それを紹介するだけでも価値があるという話を聞いたことがある。したがって、たとえこの目論見が失敗したとしても、調庸帳を検討・紹介、その勘会について考察し、経営学誌上に掲載したことは、それなりに意義があるのではないかと自分では考えている。

注

- 1 通常、四度公文とは、大帳（計帳）、正税帳、調庸帳、朝集帳をいう。ここで四度公文の制度全体とは、それらに枝文など関連帳簿も含めて考えるということである。
- 2 大帳使（計帳使）、（正）税帳使、貢調使、朝集使が、四度使であることは周知のことで

あると思うし、筆者も拙著（田中 2014, 224）で述べたところである。しかしながら、東野治之氏によると、別の四度使の概念があったのではないかと疑問を呈しられている。東野氏によると、四度使の称は、延喜式に散見し、『政事要略』（巻五十七）に見える。その概念は天平勝宝頃には成立したという説を、早川庄八氏が唱えほぼ定説化しているとしている。これに対して、東野氏は、源為憲が天禄元年（970）に撰した口遊（田舎門）に見える条文と、それを裏付ける正税帳の記事を挙げ、**出拳使**、**検田使**、**計帳使**、**収納使**という国司の部内巡行の使いを四度使とすることにほぼ疑問の余地は無い。通常の四度使が一般化する前には、部内巡行のうちの四つを取り出して「四度使」とすることが行われていたとみてよいのではなかろうか（太字、下線引用者、東野 1995, 109-112）、と述べられている。

- 3 以前、保安元年（1120）頃のものとする攝津國帳簿群は、竹内理三氏編集の『平安遺文』第十巻（竹内理 1965, 56-113）に収められているだけであった（補 43 号～48 号）。しかしながら、川尻秋生氏が指摘されているように、最近になって、東京大學史料編纂所が、未翻刻の部分も含めて翻刻し、『大日本史料』第三編之二十五（東京大學 1999）に掲載した（川尻 2010, 123）。調帳案は二点翻刻されている（東京大學 1999, 351-388）。二つ目の調帳案も構成は基本的に同じであるが、首部はなく、東生郡の部の途中から始まっている。詳しい検討は、ここでは行わない。本稿は、先行研究が多い関係上、『平安遺文』収容の物を使った。なお、川尻氏は、攝津國帳簿群が残された理由として、保安元年当時摂津守であった中原師遠が作成・提出した公文を土台としただけでなく、いずれかの摂津守が師遠の次に受領功過定を受ける際の初年度（前司の任終年）の帳簿、つまり出発点となる基本台帳だったからではないか。保安元年の公文群は、それなりの理由があって伝世したと推測できる（川尻 2010, 123）、と述べておられる。
- 4 例損戸の説明をする前に、損田の説明から入る。広義の損田は、天災等のよって収穫の損なわれた田であるが、ここでは賦役令 9 水旱条による免除田を指す。またここでの損戸は、賦役令 9 水旱条の免除を受ける損五分以上の戸である。そして、例損戸とは、損害が異常な場合の「異損」に対して、例年損七分以上の申請が認められている戸数である（虎尾 2007, 1448）。
- 5 封戸（ふこ）とは、律令制で上級貴族に与えられた俸禄。官職によったり（職封）、位階によって（位封）、定数の戸を与え、その田租の半分、のちには全部と調・庸を貴族の収入としたもの（高柳・竹内理 1995, 819）。したがって、中央には入らないので調帳ではマイナスされる。
- 6 延喜式で「陶の器」とは、土師器に対して須恵器を指す。古墳時代以来の青みがかった灰色や灰色の硬質な素焼きの土器をいう（虎尾 2007, 841）。摂津・和泉・近江・美濃・播磨・備前・讃岐・筑前八国の貢納がみえる（虎尾 2007, 1393）。
- 7 和同五年（712）十二月に調の銭納制が始まり（続紀）、当初は京・畿内に限られたものらしい、養老六年（722）九月に周辺の伊賀・伊勢・尾張・近江・越前・丹波・播磨・紀伊八国に拡大されている（続紀）。これは、和同開珎の普及を目指すものであったが、二条大路木蘭に天平十年（738）の備前国の調銭木蘭の例があり、天平期にはさらに拡大されたようである（虎尾 2007, 1391）。
- 8 古代の日本各地でひろく生産、使用され、交換手段・課税対象・給与賜物などになった

絹織物（青木 1979, 183-184）。

- 9 石上英一氏は、「律令制下の調・庸は、中国租税法を固有法的税制としてのツキ・チカラシロに接ぎ木したものであり、両者は発展段階的に異なった租税法である」（石上 1973, 34）と、述べておられる。
- 10 青木和夫氏も、まず、八世紀以後のあらゆる史料を調べてみても、歳役が行われた形跡は全然みあたらない。当時の大々的な土木事業は、主として役民に食料と報酬とを給与するいわゆる雇役や、平常は官庁に勤務する仕丁の配置転換という形で行われていた。……大宝令以前までは実役で徴発されていたのが大宝令ではすべて庸を徴収することにし、その庸を役民に支給する雇役の制度を採用したためとでも説明しないと解釈のしようがない（青木 1971, 129）、と述べておられる。
- 11 弁官局（べんかんきょく）。令制における太政官の事務局。左右弁官局と少納言局とを太政官三局という。庶務を取扱い、宣旨・官符などの発布や官庁との連絡をつかさどった（高柳・竹内 1995, 856）。なお、調庸帳を弁官に進上する意味について、今津勝紀氏は、弁官に提出された調庸帳は、少納言に請奏され、少納言のもとで「目」（数国分を総計した目録）が作成され、天皇に奏上される。このことは、「目」を媒介に、天皇への貢納の事実の奏上がなされ、調庸帳などを御覧に擬することで、天皇による貢納の視覚的確認が抽象化されていたわけである（今津 2012, 101-102）、と述べられている。
- 12 川尻秋生氏は、平安後期においては、大帳、**調庸帳**、税帳、租帳、出挙帳の5種類の帳簿が「四度公文」として扱われたらしいこと、並びに長治二年（1105）と天仁2年（1109）8月に加賀国雑掌江沼成安が解申・進上した「四度公文帳」とは、明確に大帳、**調庸帳**、正税帳、租帳、出挙帳を指している。そして、平安後期の「四度公文」は、四度使が進上する公文という本来の字義を離れ、国衛が進める最も重要な公文という意味に転化していたと言えるだろう（太字引用者、川尻 2010, 127）、と述べておられる。
- 13 志摩国は、もとは、一国一郡（志摩国島郡）であったが、養老三年（719）に答志郡から佐芸郡を分離し、天平八年（736）以前に、答志・英虞の二郡となっている（岡田登 2010, 20）。
- 14 皇學館大学の岡田登氏によると、志摩国には、製塩遺跡が多い。遺跡では、志摩式製塩土器と呼ばれる堅塩を生産し、そのまま運搬に利用された粗製の土器が多く出土し、県内各地でも、その出土が確認されている（岡田登 2010, 21）、と述べておられる。
- 15 「古代において朝廷より特定の神社に寄せられた民戸、すなわち封戸（ふこ）で、神封（しんぷ・しんぼう）ともいう」（小島 1983, 925）。
- 16 ただし、この試みは、すでに岡田登氏が行っている。岡田氏が翻刻した神龜六年志摩国輸庸帳の末尾には、ちゃんと**輸庸塩壹伯貳拾玖斛陸斗 肆伯叁拾貳籠**と書かれている（岡田登 2010, 23）。
- 17 近年、奈良県明日香村の飛鳥池工房遺跡から多数の富本銭が発見されたことは知られており、これが我国最古の貨幣であるといわれている。しかしながら、「日本で最初に作られた銭貨は、富本（卒）銭であると思われるが、これは厭勝銭（ようしょうせん 縁起物或いは護符）で、正しい意味での銭貨とはいえない。本格的に初めて作られた銭貨は和同開珎である」（滝澤・西脇 1999, 11）、ということが通説ではないかと思う。つまるところ富本銭は、呪いのために用いられたのではなかったかということである。東野治之氏は、このように特別

な貨幣が生れてきた背景には、貨幣の機能に対する素朴な驚きや畏敬の念があったと思われる。軽く小さな銅銭を集めることで、あらゆるものが手に入るというのは、古代人にとって確かに驚異だったであろう（東野 1997, 6）、と述べておられる。

- 18 中央政府のどの省が、どのような経費に充てていたかについては、俣野好治氏の論稿（俣野 1981）に詳しく述べられている。
- 19 注7で書いたように、和銅五年（712）十二月に調の銭納制が始まり、当初は京・畿内に限られていたものらしいが拡大されていったようである。和銅五年制の交換率は、布一常が銭五文であったが……弘仁六年以降の換算率の適用範囲は京・畿内に限られているから、畿内周辺国の調銭は九世紀無実化されていたらしい」（虎尾 2007, 1391-1392）。
- 20 古代銭の流通を目的とした蓄銭奨励法。当時の経済は物々交換の域を脱しえなかったので、銭貨の流通を図るため政府は711年、銭貨を蓄えたものにはその額によって位を昇進させる蓄銭叙位令を発布。しかし銭貨の死蔵を招いたので800年（延暦19）廃止（高柳・竹内 1995, 618）。
- 21 東野治之氏は、荷札には、国衙段階で書かれたもの、郡衙段階で書かれたもの、それ以下で書かれたものの三種類が想定できるとしている（東野 1980, 29）。ほとんどの場合一つの貢進物につき複数の荷札が付けられていたが、消費の段階まで残されたものは原則として一枚だけであったと考えるのが妥当であろう。……貢進物の検収の際取り除かれる荷札と最後まで残される荷札があったことを想定したい（東野 1980, 5-6）、と述べておられる。
- 22 加藤友康氏は、貢納物の中央への運搬にあたってすべての物品を国府へ集荷することなく、郡から中央へ直送された可能性も想定されるとして、その場合には、貢納物の領送の責任を持つ国司が郡に出向いて勘検を行った後に、中央への搬送が開始されたと思われる（加藤友 2005, 140）、と述べられている。
- 23 例えば、図表4の輸庸帳を見て、もし仮に不正が行われるとしたらどのようなことがあるかを考えてみたい。まず、ごまかすとしたら課丁、すなわち納税者の人数である。輸庸帳に記載する課丁数を、実際の人数よりも少なく記載する（生きているのに死亡と申告することもあると思われる）。課丁の数が少なければ少ないほど、納入する庸も少なくて済む。虚帳である。隠没田などと、田を隠したが、この場合は人を隠すことになる。これは、課税台帳である計帳の作成の段階から、ごまかさなければならぬと考えられる。これが、第一に考えられる不正である。次に、京へ送る庸を少なくして不正をはたらくこともあったかと思われる。庸は調と共に、木簡の荷札を付け貢進されるわけであるが、荷物の中身が輸庸帳記載の量よりも少なくしてごまかすこともできたと考えられる。さらに、国内の珍しい食べ物や、収穫量が少ないものを隠蔽して、進上しないことも出てくるのかもしれない。もし、以上のような不正が露見しそうな場合には、病と称して事を避け、民部省には参内せず、徒に雑掌を煩わせこともあったかと思われる。もちろん、他にも考えられると思われる。
- 24 風土記並びに逸文の研究は、多くの研究がなされており、膨大な研究蓄積があると思われる。本稿では、歴史学者が書物として刊行したものとして、荊木美行氏のものを紹介すると、（荊木 1997、2002、2009、2012）である。
- 25 植垣氏の指摘は『常陸國風土記』の次の部分であると思われる。

「……所謂水陸之府藏 物彥之膏腴 古人云=常世之國= 蓋疑此地 但以=所有水田
 上小中多= 年遇=霖雨= 即聞=苗子不登之歎= 歲逢=亢陽= 唯見=穀實豐稔之歡= 歟
 (不略之) (……いはゆる水陸の府藏、物彥の膏腴なるところなり。古の人、常世の國と
 いへるは、蓋し疑ふらくは此の地ならむか。但、有らゆる水田、上は小さく、中の多きを以
 ちて年、霖雨に遇はば、即ち、苗子の登らざる歎を聞き 歳、亢陽に逢はば、唯、穀實
 豐稔なる歡を見む。(略かず)」(秋本 1971, 36-37)。

- 26 監査論の専門家である河合秀敏氏は、予備調査は、被監査企業についての基礎知識を得るための調査である。そして、初めて監査を行う場合の調査項目の第一番目に「会社の概況把握」を掲げている。それには、会社の沿革、業務内容、資本系統、金融機関、役員および関係職員の氏名、職業、取引先関係、取引条件、その他重要事項について書類を閲覧、責任者に質問する(傍点引用者、河合秀 1986, 113)があるとしている。
- 27 会計責任については、安藤英義氏を主査とする日本会計史学会のスタディ・グループ「受託責任(会計責任)概念の歴史」が、二年間に渡って調査・研究した成果を、中間報告書並びに最終報告書として公表している(安藤・椋田・建部・石原・菱山 2015・2016)。

引用文献

- 青木和夫. 1971. 「律令財政」岩波講座『日本歴史3』古代 [3] 岩波書店: 117-146.
- 青木和夫. 1979. 「あしぎぬ 絶」国史大辞典編集委員会編『国史大辞典』第一巻: 183-184.
- 青木和夫・稲岡耕二・笹山晴生・白藤禮幸校注. 1991. 『続日本紀一』新日本古典文学大系 12 岩波書店.
- 青木和夫・稲岡耕二・笹山晴生・白藤禮幸校注. 1992. 『続日本紀二』新日本古典文学大系 13 岩波書店.
- 秋本吉郎校注. 1971. 『風土記』日本古典文学大系 2 岩波書店.
- 阿部猛. 1969. 「十世紀前後における国衙の性格と機能」古代学協会編『延喜天曆時代の研究』吉川弘文館: 198-214.
- 安藤英義・椋田龍三・建部宏明・石原裕也・菱山淳. 2015. 日本会計史学会 寄附スタディ・グループ『受託責任(会計責任)概念の歴史』(中間報告書).
- 安藤英義・椋田龍三・建部宏明・石原裕也・菱山淳. 2016. 日本会計史学会 寄附スタディ・グループ『受託責任(会計責任)概念の歴史』(最終報告書).
- 石上英一. 1973. 「日本古代における調庸制の特質」『歴史学研究』別冊特集: 23-34.
- 市大樹. 2012. 『飛鳥の木簡 古代史の新たな解明』中央公論社.
- 井上光貞・関晃・土田直鎮・青木和夫. 1976. 「律令」日本思想体系 3 岩波書店.
- 荊木美行. 1997. 『風土記逸文研究入門』国書刊行会.
- 荊木美行. 2002. 『風土記逸文の文学的研究』皇学館出版部.
- 荊木美行. 2009. 『風土記研究の諸問題』国書刊行会.
- 荊木美行. 2012. 『風土記と古代史料の研究』国書刊行会.
- 今津勝紀. 2012. 『日本古代の税制と社会』塙書房.

- 植垣節也．1972．『風土記の研究並びに漢字索引』風間書房．
- 植垣節也．1991．「風土記」国史大辞典編集委員会編『国史大辞典』第十二巻：306．
- 植垣節也校注・訳．1997．『風土記』新編日本古典全集5 小学館．
- 梅村喬．1978．「民部省勘合制の成立」彌永貞三先生還暦記念会編『日本古代の社会と経済』上巻 吉川弘文館：315-349．
- 大塚徳郎．1970．「平安遺文巻十所収『攝津国正税帳案』等について」『日本歴史』269：9-19．
- 岡田登．2010．『志摩のあけぼの展 - 考古資料からみた志摩の歴史』志摩市教育委員会．
- 奥田俊博．2006．「風土記の数量表現」『風土記研究』30：16-35．
- 加藤友康．2005．「貢納と運搬」『列島の古代史4 人と物の移動』岩波書店：127-165．
- 鎌田元一．1988a．「調」国史大辞典編集委員会編『国史大辞典』第九巻：562-564．
- 鎌田元一．1988b．「調帳」国史大辞典編集委員会編『国史大辞典』第九巻：631-632．
- 川尻秋生．2010．「保安元年『摂津国帳簿群』の性格」『古代文化』62(1)：123-128．
- 河合秀敏．1986．『監査論』同文館．
- 北条秀樹．1974．「文書行政より見たる国司受領化 調庸輸納をめぐる」『史學雑誌』84(6)：1-43．
- 北条秀樹．1978．「平安前期徵税機構の一考察」井上光貞博士還暦記念会編『古代史論叢』下巻：121-163．
- 黒坂勝美．1964．『新訂増補国史体系』第二十八巻『政事要略』吉川弘文館．
- 小島鉦作．1983．「神戸」国史大辞典編集委員会編『国史大辞典』第三巻：925-927．
- 古藤真平．1994．古代学協会・古代学研究所編『平安時代史事典』本編下 角川書店：1647．
- 財団法人茨城県教育財団．1983．『鹿の子C 遺跡漆紙文書 本文編』茨城県教育財団文化調査報告第20集 常磐自動車道関係埋蔵文化財発掘調査報告書5．
- 栄原永遠男．1975．「和同開珎の誕生」『歴史學研究』416：1-15．
- 栄原永遠男．1987．「都城の経済機構」岸俊男編『都城の生態』日本の古代9 中央公論社：267-318．
- 坂本太郎．1984．「紀伝体」国史大辞典編集委員会編『国史大辞典』第四巻：165．
- 高橋崇．1955．「按察使の制度 特に・奥羽出羽の」『歴史地理』85(3・4)：65-79．
- 高柳光寿・竹内理三．1995．『角川日本史辞典』(第二版) 角川書店．
- 滝沢武雄．1996．『日本の貨幣の歴史』吉川弘文館．
- 滝沢武雄・西脇康．1999．『貨幣 日本史小百科』東京堂出版．
- 武井紀子．2014．「律令財政と貢納制」大津透・桜井英治・藤井壤治・吉田裕・季成市編『岩波講座 日本歴史』第3巻古代3 岩波書店：109-140．
- 竹内理三．1965．『平安遺文』古文書編 第十巻 東京堂出版．
- 田中孝治．2014．『江戸時代帳合法成立史の研究』森山書店．
- 田中孝治．2016．「我国の荘園会計発達史」『経営総合科学』(愛知大学経営総合科学研究所) 105：23-53．
- 寺崎安広．1993．「庸」国史大辞典編集委員会編『国史大辞典』第十四巻：321-322．
- 東京大學史料編纂所編纂．1999．『大日本史料』第三編之二十五．
- 虎尾俊哉．2007．『記注日本史料 延喜式』中 集英社．

- 長山泰孝．1976．『律令負担体系の研究』塙書房．
- 奈良国立博物館．2014．『第六十六回「正倉院展」目録』天理時報社．
- 西岡虎之助．1926．『綜合日本史大系』第二卷奈良朝 内外書籍株式會社．
- 橋本雅之．2007．『古風土記の研究』和泉書院．
- 早川庄八．1995．『律令国家の権力機構』井上光貞・永原慶二・児玉幸多・大久保利謙編
日本歴史体系普及版2『律令国家の展開』山川出版社：108-143．
- 林陸朗．1969．『上代政治社会の研究』吉川弘文館．
- 東野治之．1980．『古代税制と荷札木簡』『ヒストリア』86：1-29．
- 東野治之．1995．『平安前期制度史小考二題』虎尾俊哉編『日本古代の法と社会』吉川弘文館：103-113．
- 東野治之．1997．『貨幣の日本史』朝日新聞社．
- 肥後和男．1943．『風土記抄』弘文堂書房．
- 北条秀樹．1974．『文書行政より見たる国司受領化 調庸輸納をめぐる』『史學雜誌』84(6)：1-43．
- 俣野好治．1980．『律令財政機構の特質について 保管官司と出納官司を中心に』『史林』63(6)：26-61．
- 俣野好治．1981．『律令中央財政の歴史的特質 経費論を中心に』『日本史研究』223：53-72．
- 三浦佑之．1995．『法と歴史と地誌 史書の構想』古橋信孝・三浦佑之・森朝男編『古事記・日本書記・風土記』古代文学講座10 勉誠社：16-35．
- 三浦佑之．2016．『風土記の世界』岩波書店．
- 森明彦．1998．『奈良朝初期における和同開珎の性格』大阪大学文学部日本史研究室編『古代中世の社会と国家』清文堂：167-184．
- 吉川真司．1984．『常布と調庸制』『史林』67(4)：1-38．